

OS EFEITOS DO ART. 3º DA LC N. 118/05 NA INTERPRETAÇÃO DO INCISO I DO ART. 168 DO CTN¹. LEI INTERPRETATIVA

JOSÉ AUGUSTO DELGADO

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Professor de Direito Público

1. A LEI COMPLEMENTAR N. 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. UMA SÍNTESE DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS NO CTN.

Ao ordenamento jurídico brasileiro foram introduzidas, pela Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, mais de uma dezena de alterações no Código Tributário Nacional.

Uma síntese das referidas modificações nos apresenta o seguinte quadro:

a) No âmbito da obrigação tributária regulada pelo Título II do CTN, estão acrescentados ao artigo 133 que, em sede de responsabilidade tributária cuida da responsabilidade dos sucessores, três parágrafos. O primeiro parágrafo determina que a responsabilidade sucessória na alienação das empresas (art. 133, caput) não se aplica na hipótese de alienação judicial em processo de falência e de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. O segundo parágrafo afasta a aplicação dessa última regra quando o adquirente for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial, bem como, for parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto grau), consangüíneo ou afim, do devedor

¹ José Souto Maior Borges, renomado tributarista nacional, recebe, sob a coordenação de Heleno Taveira Torres, merecida homenagem com a publicação de obra coletiva. Associo-me ao grupo de doutrinadores que lhe rendem esse tributo, reconhecendo a profunda contribuição produzida pela sua obra para o aprimoramento científico do Direito Tributário. Declaro-me constante e renovado leitor de todas as suas publicações. Não fui seu aluno em sala de aula. Sou, contudo, seu aluno direto pela aprendizagem que usufruo com a leitura de seus livros, artigos e pareceres. Deus guarde a saúde, a paz e a inteligência do homenageado.



falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. O terceiro parágrafo impõe, por fim, que, “em processo de falência, o produto da alienação judicial da empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data da alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário²”.

b) No círculo do crédito tributário (Título III, do CTN), a Lei Complementar n. 118/05, ao acrescentar os parágrafos 3º e 4º, ao art. 155-A, do CTN, que regula a forma da sua suspensão (Capítulo III, do Título III, CTN) pela moratória (Seção II, do Capítulo III, do Título III, CTN) concedida em forma de parcelamento, dirige-se aos créditos tributários do devedor em recuperação judicial, estabelecendo que, inexistindo lei específica para o parcelamento referido, devem ser aplicadas as “leis gerais de parcelamento do ente da Federação do devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal³”.

c) No referente às demais modalidades de extinção do crédito tributário (TÍTULO III – Crédito Tributário -, Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário -, Demais Modalidades de Extinção – Seção IV) o inciso I do parágrafo único do art. 174, com nova redação, estabelece que a prescrição para a cobrança do crédito tributário se interrompe com o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. A mencionado dispositivo, em sua redação anterior, só admitia a interrupção da prescrição com a citação pessoa feita ao devedor.

² Redação do § 3º acrescido ao art. 133 do CTN.

³ Redação do § 4º acrescido ao art. 155-A do CTN.



d) No campo das garantias e privilégios do crédito tributário, a inovação está presente na nova redação dada ao art. 185 e seu parágrafo único, integrantes das Disposições Gerais (Seção I) aplicadas às Garantias e aos Privilégios do Crédito Tributário (Capítulo VI do Título III – Crédito Tributário – (Título III – Crédito Tributário-), quando se considera como fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, bem como se afasta essa caracterização de fraude quando o devedor tem bens suficientes reservados para o total pagamento da dívida inscrita. Anteriormente, essa fraude só se caracterizava quando um dos fatos acima apontados ocorria no momento em que a dívida ativa estivesse em fase de execução.

e) Tratando, ainda, de garantias e privilégios do crédito tributário, a Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, introduz substanciais modificações no art. 186. Este dispositivo, antes da vigência da mencionada Lei Complementar, dispunha: “Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a sua natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho”. Com a redação que atualmente passa a ter, o crédito tributário passa a ter preferência a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. O parágrafo único acrescido ao art. 186 dispõe, ainda, que, em caso de falência, o “crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado” (inciso I); que a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho” (inciso II); e que “a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados”.

f) O *caput* do art. 187, regra referente às garantias e privilégios do crédito tributário, foi modificado, apenas, para incluir a cobrança judicial do crédito tributário como não sujeita a recuperação judicial. Na redação anterior, constava, apenas, o concurso de credores, a habilitação em falência, a concordata, o inventário ou arrolamento. Essa modificação decorre da vigência da Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Com a nova redação dada ao art. 187, a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, continuando as regras ditadas pelos incisos I, II e III do mesmo artigo e antes previstas.

g) O art. 191 do CTN, ainda no trato das garantias e privilégios do crédito tributário, foi modificado pela LC n. 118, de 2005, para afirmar, apenas, que “a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos”. Antes, o mesmo dispositivo estabelecia a impossibilidade de ser concedida concordata nem declaração de extinção das obrigações do falido, sem que o requerente fizesse prova da quitação de todos os tributos relativos à sua atividade mercantil. Com a extinção da entidade concordata pela Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, o legislador, apenas, atualizou o art. 191.

h) A Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, acrescentou dois artigos ao CTN: o art. 185-A e o art. 191-A.

O art. 185-A dispõe que:

“Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que

promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.

O referido dispositivo contém dois parágrafos:

O § 1º estabelece: “A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite”.

O § 2º impõe: “Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido”.

A Lei Complementar n. 118, de 18 de fevereiro de 2005, obriga, conseqüentemente, a efetivação da indisponibilidade dos bens e direito do devedor que, sendo executado, não pagar, não apresentar bens à penhora no prazo legal e se estes não forem encontrados. Essa indisponibilidade será decretada de ofício pelo juiz e será submetida ao regime descrito pelas regras do art. 185-A e seus parágrafos.

O art. 191-A está assim redigido: “A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei”.

O dispositivo, embora imponha a apresentação da prova de quitação de todos os tributos para fins de concessão de recuperação judicial, cede, primeiramente, para as situações em que a exigibilidade do crédito encontre-se suspensa (art. 151, CTN). Exige, a seguir que a prova da quitação de todos os tributos seja feita por certidões negativas,

conforme determinado pelo art. 205 do CTN, ou por certidões de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 206 do CTN).

i) O art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, estabelece regramento com pretensão de natureza interpretativa, ao determinar:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

j) Por fim, a última alteração está presente no art. 4º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, ao determinar que, quanto ao art. 3º, o que fixa pretensão de interpretar o inciso I do art. 168 do CTN, deve ser observado, no referente ao problema de vigência, o disposto no art. 106, inciso I, também, do CTN. Estes dispositivos impõem que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

k) A Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2002, foi publicada em edição extra do Diário Oficial da União de 09.02.2005, só entrando em vigor 120 dias depois, isto é, em 09 de junho de 2005.

2. O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. NORMA LEGISLATIVA INTERPRETATIVA?.

2.1 – SÍNTESE DAS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS NO CTN PELO ART. 3º DA LC N. 118/05.

O objetivo central deste trabalho é examinar, exclusivamente, o art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, com redação assim posta:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

A seguir, no art. 4º, da mesma Lei Complementar n. 118, está determinado:

“Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

Temos, então, em face das disposições legislativas acima anunciadas, o quadro seguinte:

a) O artigo 3º acima referido contém disposição que parece ser de natureza interpretativa, caracterizando o tipo de interpretação autêntica.

b) Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário passa a ser considerada no momento do pagamento antecipado pelo contribuinte, em se tratando de situação descrita no art. 150 do CTN: “O lançamento por homologação,



que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Este pagamento é feito sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento, conforme a regra final do § 1º do art. 150 do CTN.

c) O disposto no art. 3º, isto é, a determinação de que a extinção do crédito tributário, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado previsto pelo § 1º do art. 150 do CTN, em face do art. 4º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, após a vigência da Lei, aplica-se a ato ou fato pretérito, excluindo-se, apenas, a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

O demonstrado revela, inquestionavelmente, que o art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, é norma legislativa de natureza interpretativa, impondo, em consequência, uma interpretação autêntica ao inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional.

A lei interpretativa tem merecido cuidadoso estudo doutrinário. Passemos a, superficialmente, analisar alguns pronunciamentos a respeito.

2.2 – CONCEITO DE LEI INTERPRETATIVA. A SUA EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Relembrando a doutrina, sabemos do seu posicionamento no sentido de que a interpretação do direito quanto à fonte classifica-se em três espécies: a) a autêntica; b) a doutrinária; e c) a jurisprudencial.

A interpretação autêntica, tipo que destacamos para discutir, é a efetuada pelo legislador. Por essa razão é denominada, também, de interpretação legislativa. Ela decorre do próprio órgão que emitiu o ato normativo.

A interpretação autêntica ou legislativa só será considerada como existente, válida e eficaz se o órgão que a emitiu estampar primeiramente competência constitucional para editar o regramento interpretado, e, em segundo lugar, revestir-se os seus objetivos de razoabilidade e conformidade com a pretensão exposta.

Identificamos, na atual estrutura do nosso ordenamento jurídico, que há algumas restrições à aplicação da interpretação legislativa.

Em sede de Direito Constitucional, Alexandre de Moraes, em sua obra “Constituição Interpretada e Legislação Constitucional”, Editora Atlas, p. 107, defende que “a interpretação é autêntica quando realizada pelo próprio legislador e ocorrerá na hipótese de lacuna ou obscuridade do texto legal publicado. Assim, o legislador editará nova lei que concederá o sentido exato ou preencherá alguma lacuna à norma constitucional anteriormente promulgada e será denominada de norma interpretativa”.

Lembra o ilustre doutrinador, em seguida, que:

“Observe que, para a interpretação jurídica geral, a edição de norma interpretativa caracteriza-se pela imperatividade, ou seja, vincula os aplicadores do Direito, pois o legislador, por meio de ato normativo, esclareceu o novo sentido do texto constitucional.

Diversa, porém, é a hipótese de interpretação constitucional, pois sempre restará ao Poder Judiciário ou aos Tribunais Constitucionais a análise do significado do texto constitucional, podendo, eventualmente,

declarar a inconstitucionalidade da norma interpretativa editada pelo Parlamento”.

O citado autor, ao não conceber a força absoluta da norma constitucional interpretativa, invoca lição de Luís Roberto Barroso, ao advertir que,

“a rigor, a interpretação constitucional, para ser verdadeiramente autêntica, na conformidade da definição, teria de emanar da mesma fonte instituidora: o poder constituinte originário. Isso, normalmente, não será possível, pois, uma vez concluída a sua obra, o poder constituinte originário se exaure, ou, melhor dizendo, volta ao seu estado latente e difuso. De modo que não se pode falar em interpretação constitucional verdadeiramente autêntica”. (Interpretação e aplicação da Constituição.3.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 119).

Como mostrado, na doutrinação exposta por Alexandre de Moraes, a lei interpretativa de natureza constitucional só é admitida quando o seu objetivo for o de preencher lacuna existente na lei interpretada ou afastar alguma obscuridade do seu texto.

Carlos Mário da Silva Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal, em trabalho intitulado “O Princípio da irretroatividade da lei tributária”, publicado via internet, no site: <http://www.acta-diruna.com.br>, defende a impossibilidade de, na ordem jurídica brasileira, ser tida como válida e eficaz uma lei interpretativa com efeito retroativo.

O pensamento do renomado autor está desenvolvido no corpo do trabalho acima referido e tem como ponto de partida o exame do art. 106, I, do CTN. Citamos o trecho que merece destaque:

“O Código Tributário Nacional, art. 106, I, estabelece que a lei expressamente interpretativa se aplica a ato ou fato pretérito, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Esta é

uma matéria que necessita de uma palavra a respeito, ainda que de modo rápido. A primeira questão que ponho à reflexão dos senhores é esta: seria possível uma lei interpretativa na ordem jurídica brasileira, em que o instituto da irretroatividade da lei tem '*status*' constitucional? Ou, noutras palavras, em que o princípio se dirige não apenas ao juiz, mas também ao legislador? Alguns, acostumados a ler nos livros dos civilistas franceses, costumam responder afirmativamente, vale dizer, que é possível a lei interpretativa com efeito retroativo. A resposta, entretanto, há de ser negativa. Na ordem jurídica brasileira não seria possível uma tal lei, porque quem interpreta a lei, em caráter definitivo, é o Poder Judiciário. O legislador não interpreta a lei definitivamente, mesmo porque, promulgada a lei, o que vale é a '*mens legis*'. A '*mens legislatoris*' é de pouca valia. É de Pontes de Miranda a lição: '15. Leis interpretativas. Em sistemas jurídicos, que têm o princípio da legalidade, da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode penar em regra jurídica interpretativa, que, a pretexto de autenticidade da interpretação retroaja'(Ob. e loc. cit., pág. 103)". A obra de Pontes de Miranda citada é: "Comentários à Constituição de 1967 com a EC nº 1/69, 2ª. ed., RT, 1971, V/99).

Carlos Mário Velloso conclui o que defende sobre o tema, afirmando:

"A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. SE inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. SE diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo".

A questão da lei interpretativa no campo do Direito Tributário foi analisada, também, entre outros autores, por Hugo de Brito Machado,

em trabalho intitulado "Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro", disponível no site: <http://www.hugomachado.adv.br>.

Cedemos espaço para registrar os comentários do mencionado autor:

"Existem leis interpretativas e leis sobre interpretação. Aliás, conforme já neste estudo afirmamos, as leis ditas interpretativas são leis novas. Mas o Código Tributário Nacional estabeleceu norma a respeito de interpretação que se refere, especificamente, às leis interpretativas. É o que se vê em seu art. 106, cuja interpretação exige que se determine o que se há de entender por lei interpretativa.

Diz-se que uma lei é interpretativa quando o seu objeto seja simplesmente esclarecer o significado da lei anterior.

Há quem sustente que não existe lei propriamente interpretativa. OU a lei diz exatamente o que está dito na lei anterior, e nesta caso é inútil, ou diz coisa diferente, e neste caso inova.

Seja como for, o Código Tributário Nacional, tendo admitido a existência de leis interpretativas e determinado que estas se aplicam retroativamente, tem-se de equacionar o problema. Ou se admite a existência de leis interpretativas ou se há de considerar que o disposto em seu art. 106, I, é inconstitucional, por contrariar o princípio da irretroatividade das leis.

Parece-nos que o Código Tributário Nacional adotou uma posição conciliatória entre aqueles que admitem, e aqueles que negam a existência de leis interpretativas, pois vedou a aplicação de penalidades relativas à infração dos dispositivos interpretados. Mas isto não basta. Resta a questão de saber se em virtude da lei interpretativa é possível a exigência de tributo que, em face da lei interpretada, era duvidosa. Para Baleeiro, 'lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição, no

sentido de que lhe espanca das obscuridades e ambigüidades. Entretanto, não é interpretativa a lei que introduz gravame.

Parece-nos que, não obstante a expressão em qualquer caso, constante do art. 106, I, do CTN, não se pode admitir a aplicação retroativa da lei a pretexto de ser ela meramente interpretativa. Assim, portanto, o mencionado dispositivo legal há de ser entendido em consonância com o princípio da irretroatividade das leis”.

Os anais do pensamento jurídico brasileiro registram que Rui Barbosa, em trabalho jurídico apresentado ao Poder Judiciário, conforme está em “Obras Seletas de Rui Barbosa”, Vol. XI, Trabalhos Jurídicos, publicação da Casa de Rui Barbosa, 1962, pp. 315 e 316, manifestou, na época o seu entendimento sobre leis interpretativas, assinalando:

“.....

Mas a Ré não admite ao legislador, entre nós, o direito de interpretar a lei. Sob o pretexto de declarar, argumenta o nobre patrono *ex adverso*, a lei interpretativa pode criar direito novo, e destarte, pela sua propriedade especial de atuar, retrospectivamente, da data da lei interpretada, exerce verdadeira ação retroativa. Logo, conclui, tendo vedado as leis retroativas, a constituição republicana vedou as leis interpretativas.

O argumento é errôneo, redondamente errôneo. Nada prova, porque prova demais. Não é só interpretante que o legislador pode incorrer no excesso da retroatividade. É um abuso, que se corre o risco de perpetrar, toda vez que se legisla, abuso, portanto, de que toda a lei, seja qual for a sua espécie, é sempre suscetível. Qualquer lei, interpretativa, ou não, pode receber do seu autor o cunho da retroatividade. Logo, se do risco possível da retroatividade se infere a proibição de interpretar, desse mesmo risco, inerente sempre à obra legislativa, resultaria indistintamente a proibição de legislar. A consideração, pela qual a ré quer

acabar com a interpretação legislativa, aboliria o próprio legislador. A consequência não pode ser mais absurda; porque maior absurdo não há que o da sua premissa, a doutrina estabelecida na defesa.

Onde houver o poder de legislar, existirá o de interpretar a lei. *Ejus est interpretare legem cujus est condere.* (L. ult. C. de legibus). Em toda função se contém a faculdade necessária de remover as ambigüidades, as obscuridades, as incongruências opostas à inteligência dos seus atos. Ainda à sentença final as regras do processo admitem os embargos de declaração, meio proporcionado ao julgador para interpretar o seu próprio julgado. A opinião de Duranton, Marcadé e Foucart não fez escola em França. O próprio Demolombe, de onde a reproduz o nosso ilustrado colega (fl. 47), não a aceita.

Referindo-se à interpretação das leis por via legislativa, diz ele: “Ce mode d’interprétation est fondé sur une necessite publique politique; il a été de tous temps” (Demolombe: Cors, I, p. 137). ‘Negare la possibilita di leggi interpretative’, escreve Landucci, ‘cisembra um absurdo’. (Em Aubry e Rau, págs. 672-3)”.

Concluiu, na época em que escreveu, Rui Barbosa:

“Não há incompatibilidade alguma entre a condenação da retroatividade das leis e a admissão das leis interpretativas.

Para desfazer à re esse engano, bastará indicar-lhe o exemplo da legislação italiana. Ali o art. 2º do Cód. Civil prescreve: ‘La legge non dispone Che per l’aavenire: essa non há effetto retroattivo’. Eis proibida a irretroatividade. E, contudo, o art. 72 da constituição assegura ao legislador o direito de interpretar: ‘L’interpretazione della legge in modo per tutti obbligatorio spetta esclusivamente al potere legislativo’.

Se a constituição imperial incluiu expressamente entre as funções do poder legislativo (art. 15, § 8) a de ‘fazer leis, interpretá-las,

suspendê-las, e revogá-las', não tem, todavia, o douto conselheiro da ré o direito de coligir do silencia da constituição atual neste ponto que ela retirou ao legislador a prerrogativa de interpretar leis. Também a constituição em vigor não reconhece explicitamente ao poder legislativo competência para suspender as lei, ou revogá-las. Ninguém, daí, contudo, inferirá que as leis, entre nós, presentemente, sejam insusceptíveis, ou irrevogáveis. Por quê? Porque na autoridade de criar a lei se compreende implicitamente a de suspendê-la, ou revogá-la. Por nessa autoridade igualmente se abrange a de interpretar a lei, que se faz, se suspende, e se revoga. Entre os poderes do legislador a constituição republicana inscreveu o de 'decretar as leis necessárias ao exercício dos poderes que pertencem à União'. (Ar. 34, n. 33). Ora, ao exercício desses poderes uma lei interpretativa, em certos e determinados casos, será não menos necessária do que noutros uma lei nova, uma lei revogatória, ou uma lei suspensiva".

Não é demais lembrar que é "interpretação autêntica a que provém do mesmo autor do preceito, ou da declaração que se trata de entender, seja pelo órgão competente para regular a matéria do preceito, seja pela parte legítima para regular a relação à qual a declaração deu vida (quando se trata de entender um preceito da esfera da autonomia privada ou pública, negócio, tratado ou ato administrativo", conforme assinalado por Christina Miranda Ribas, em trabalho intitulado "A Lei Interpretativa sob o Prisma do Direito Intertemporal", publicado na Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial", IAE, n. 47, 1989, p. 41, com base em ensinamentos de Emílio Betti.

A autora, examinando questões que decorrem da interpretação autêntica, lembra a definição de interpretação autêntica formulada por Juan Zornoza Pérez e Ramón Falcón y Tella (In: "La retroactividad de las normas tributarias – Normas interpretativas", Revista de Direito Tributário, ano 10, n. 37, 1986, pp. 14 e 15). Afirmam esses autores que pode-se definir a interpretação autêntica "como la llevada a



cabo por el propio legislador para dirimir los contrastes surgidos, o que pueden surgir, em la interpetación de uma ley anterior, imponiendo como exacata solo uma entre las interpretaciones divergentes sostenidas com anteriodade o entre las posibles interpretaciones. Uma ley de tales características es interpretatiava no porque interpreta, sino porque impone uma nterpretación, y em este sentido poço importa que ésta sea científicamente correta o no, ya que lo que interesa al legislador es imponer la interpretación que le parece más oportuna”.

Correta, portanto, a observação que Christina Miranda Ribas faz sobre esse pensamento dos autores acima referidos, de que, para eles, “..não é correto perguntar-se quando uma lei de interpretação é verdadeiramente de interpretação ou quando é inovadora, já que a partir dela só uma interpretação será admissível. Eles prosseguem afirmando que se o juiz pudesse controlar a exatidão ou não da interpretação imposta pelo legislador, careceria de sentido a interpretação autêntica, o que permite afirmar que esta encerra sempre um mandato, ou, dito de outra maneira, que sempre inova o ordenamento jurídico”.

Conclui Christina Miranda Ribas, no trabalho citado:

“A questão da interpretação, no Direito, é uma das mais discutidas, e não se logrou chegar, sobre ela, a nenhuma conclusão mais ou menos aceita pela maioria dos juristas, até hoje.

Então, as leis interpretativas – consideradas por alguns como pertencentes à categoria da chamada ‘interpretação autêntica’, têm toda uma problemática peculiar, que se define com maior clareza quando encaradas sob o problema do Direito Intertemporal.

A linguagem jurídica pertence, como se viu, à categoria das linguagens naturais, embora com mais vigor que estas mas, ainda assim, participando com elas das características de ambigüidade e vagueza.

Não é de todo correto falar em lei interpretativa. A lei, mesmo quando assim se intitula, sempre modifica algo com relação à lei interpretada. Por esta razão, a lei interpretativa tem que se submeter a todos os princípios, constitucionais ou ordinários, relativos ao respeito ao direito adquirido, sob pena de estes mesmos princípios resultarem gravemente ameaçados e até, no limite, inoperantes, com graves prejuízos para a ordem jurídica e os direitos individuais”.

Observamos que, na atual estrutura do nosso ordenamento jurídico, há a possibilidade da interpretação autêntica ou legislativa ser aplicada tanto pelo Poder Executivo, como pelo Poder Legislativo.

O Poder Executivo, de acordo com o art. 62 da Constituição Federal, por via do Presidente da República, poderá adotar, em caso de relevância e urgência, medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional (EC n. 32/200).

Essas medidas provisórias só são vedadas em casos de:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia dos seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º, da CF;
- e) em que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;
- f) matéria reservada a lei complementar;

g) matéria já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

A se aceitar a existência, a validade e a eficácia das leis interpretativas em nosso ordenamento jurídico, não há impedimento de ser expedida Medida Provisória interpretando Medida Provisória anterior de modo total ou, apenas, um dos seus dispositivos.

Nas atribuições asseguradas ao Presidente da República, como chefe do Poder Executivo, pela Constituição Federal, em seu art., 84, está assegurada, entre tantas outras, a competência privativa de expedir decretos e regulamentos para fiel execução das leis.

Nesse patamar, o Presidente da República, após expedir um decreto ou um regulamento pode, em seqüência, fazer publicar outro interpretando qualquer dispositivo do anterior.

Os atos mencionados expedidos pelo Presidente da República são substancialmente normativos.

O Legislativo, sem que se tenha como cometido extrapolação de Poder, pode aprovar lei visando interpretar lei anterior, total ou parcial. Esta nova lei submete-se ao mesmo processo legislativo adotado para a lei interpretada e sujeita-se, também, à sanção ou veto do Executivo. Ocorrendo o veto, ela enfrenta o reexame do Legislativo que poderá manter o veto ou promulgá-la.

A norma interpretativa oriunda do Poder Legislativo deve seguir o mesmo processo que foi adotado para a criação da lei interpretada. Em consequência, se a interpretação for de uma Lei Complementar, a lei interpretativa deverá seguir o processo legislativo da Lei Complementar; se de uma lei ordinária, seguir-se-á o mesmo processo de aprovação da lei ordinária; se de uma lei delegada o processo

legislativo será o que foi adotado para a lei delegada interpretada; se a interpretação for de um decreto legislativo ou de uma resolução, o processo será o mesmo que foi adotado para surgir o decreto legislativo e a resolução interpretados.

Resta indagar se, na ordem jurídica brasileira contemporânea, é possível Emenda Constitucional interpretando dispositivo da Constituição Federal.

Em princípio, não visualizamos qualquer proibição. Ressaltamos, apenas, que não se apresenta como compatível com a natureza da norma constitucional o surgimento de sua interpretação por Emenda Constitucional quando a regra cuidada apresenta-se fortalecida por ter tido origem em Constituinte originária.

Temos como certo que só Emenda Constitucional aprovada pelo Poder Constituinte derivado pode ser interpretada por outra Emenda Constitucional. A regra não se aplica quando a norma é oriunda do Poder Constituinte originário.

Afirma determinada corrente doutrinária que a lei interpretativa tem, se não dispuser em sentido contrário, efeito retroativo. Aplica-se, conseqüentemente, aos negócios jurídicos públicos e privados em execução, desde o início da sua celebração, o texto na forma interpretada pela lei nova. São respeitados, apenas, os direitos adquiridos, isto é, os consolidados.

A lei interpretativa, contudo, perde essa característica, afirmam doutrinadores, se proceder qualquer inovação no texto interpretado. Isso ocorrendo, ela não poderá ser aplicada retroativamente, salvo se for para beneficiar.

Lembramos, a respeito, precedente do Supremo Tribunal Federal, conforme publicação da Revista Trimestral de Jurisprudência, Vol. 45, p. 463:

“É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema do direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos Juízes e Tribunais. Não revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional”.

Ao julgar Medida Cautelar na ADI 605, Distrito Federal, o Supremo Tribunal Federal, por votação unânime, pelo seu Pleno, em data de 23.10. 1991, acolheu voto do Ministro Celso de Mello, relator, onde o tema da lei interpretativa foi exaustivamente abordado.

A profundidade com o que o assunto foi tratado exige que o referido pronunciamento seja citado na íntegra. Eis o seu teor:

“A primeira questão a apreciar envolve a análise do tema concernente à admissibilidade, em nosso sistema jurídico, dos atos estatais interpretativos, enquanto instrumentos de veiculação da denominada interpretação autêntica.

Partilho da compreensão de que não constitui função institucional do Poder Legislativo a prerrogativa de interpretar as leis. Não questiono tratar-se de atividade anômala e virtualmente estranha à tipicidade das atribuições político-jurídicas dos órgãos incumbidos de legislar.

Tenho presente, até, a posição daqueles que sustentam, no rigor dos princípios, a inexistência da figura das denominadas leis interpretativas. Para os que assim analisam o fenômeno e a dinâmica das relações institucionais entre os Poderes do Estado, "A uma lei não é dado interpretar uma outra lei" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 176, 24 ed., 1991, RT), pois "A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica".

A função de interpretar as leis, nessa perspectiva, corresponde aos que as aplicam, notadamente ao Poder Judiciário, e não aos que as criam e produzem.

Não obstante as razões desse entendimento, não vejo como desacolher, em princípio, a possibilidade jurídico-constitucional de o Estado, mediante atos normativos próprios, veicular o sentido interpretativo das leis que ele mesmo editou.

As leis interpretativas constituem, na realidade, espécies jurídicas a que a doutrina e o nosso próprio direito positivo aludem e não permanecem indiferentes. Disso é exemplo o que dispõe o art. 106, n. 1, do Código Tributário Nacional, que a elas se refere, expressamente.

A norma jurídica - todos o sabemos - nada mais é, na expressão do seu sentido e conteúdo, do que a sua própria interpretação. Daí, a observação lapidar do eminente Prof. MIGUEL REALE, para quem a lei é a sua interpretação.

O magistério doutrinário, ao analisar as diversas modalidades do processo interpretativo, nelas identifica a interpretação autêntica, definida, em função da fonte de que emana, como aquela "fornecida pelo mesmo poder que elaborou a



lei" e que "Quase sempre se exerce através de lei interpretativa, por via da qual se determina o verdadeiro sentido, o exato significado do texto controvertido" (WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, "Curso de Direito Civil - Parte Geral", vol. 1/35, 289 ed., 1989, Saraiva).

Outro não é o entendimento de CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA ("Instituições de Direito Civil", vol. I/178, item n. 38, 54 ed., 1976, Forense), para quem

"A interpretação autêntica, também chamada pública (CUNHA GONÇALVES), realiza-se por via de um provimento legislativo. Reconhecendo a ambigüidade ou inobviosidade da norma, o legislador vota uma nova lei, destinada a esclarecer a sua vontade, e, neste caso, a lei interpretativa é considerada como a própria lei interpretada. Não há, aqui, um verdadeiro processo interpretativo, pois que se não trata de dar entendimento à lei para uma aplicação, senão de fixar o legislador a sua própria vontade, mal concretizada ou imperfeitamente manifestada nos termos em que se vazou, ou de se alterar o rumo de aplicação da lei interpretada, acaso em desconformidade com as conveniências sociais ou com os propósitos a que se visava ao tempo de sua promulgação. Sendo a lei interpretativa uma norma de direito objetivo, um comando estatal da mesma natureza da interpretada, requer à sua vez entendimento e está sujeita ao processo interpretativo. Por outro lado, o escalonamento hierárquico deve ser observado por tal jeito, que uma lei constitucional somente pode receber interpretação autêntica por via de uma outra lei constitucional. O legislador ordinário pode votar lei interpretativa de outra lei ordinária etc. Mas, o Executivo não pode baixar um decreto interpretativo de uma lei, nem é possível à União votar lei interpretativa de lei estadual ou municipal ou vice-versa."

As leis interpretativas - não obstante o caráter extraordinário que ostentam - constituem, naquilo que concerne à fixação do sentido das normas editadas pelo Poder Legislativo, o instrumento juridicamente idôneo à concretização da interpretação autêntica.

Não se desconhece a posição doutrinária daqueles que, embora não vislumbrando obstáculo constitucional à sua realização, censuram, por imprópria, desnecessária e cientificamente inconveniente, a atividade legislativa destinada a formalizar a exegese de leis anteriormente promulgadas, visto que tal comportamento estatal traduziria, mais do que simples interpretação autêntica de textos normativos, verdadeira inovação da ordem jurídica.

É por isso - salientam EDUARDO ESPINOLA E EDUARDO ESPINOLA FILHO ("Tratado de Direito Civil Brasileiro", vol. III/188, 1939, Freitas Bastos) - que, "Na lição dos autores que têm versado o assunto no Brasil", tais como CARVALHO DE MENDONÇA, CARLOS MAXIMILIANO, RERMES LIMA e BENTO DE PARIA, prevalece "... a concepção de que se trata, no caso, de formação de direito novo".

GIOVAMNI GALLONI ("La Interpretazione della legge", p. 201/202, item n. 62, 1955, Giuffré, Milano) corrobora esse entendimento, ao acentuar que a interpretação autêntica, enquanto manifestação emanada do próprio órgão investido de poder normativo que editou a primitiva declaração, não constitui uma verdadeira atividade interpretativa, mas, sim, um processo de integração normativa em que "La norma interpretativa si pone così come norma complementare rispetto alla norma interpretata con il risultato di chiarirne la astratta precettività".

Mesmo que se negue à interpretação autêntica o caráter de verdadeira interpretação normativa, não se pode desconhecer que essa atuação do Poder Legislativo não constitui mera possibilidade doutrinária. insere-se, na realidade, ainda que em situação de absoluta excepcionalidade, na competência institucional dos órgãos investidos da função legislativa.

É importante assinalar, neste ponto, - até mesmo para efeito de registro histórico - que, ao fenômeno jurídico das leis interpretativas, não permaneceu indiferente, no plano de sua evolução política, o nosso constitucionalismo.

A Carta Política do Império do Brasil, outorgada em 1824, por D. Pedro 1, consagrou, de modo expresso, em favor da Assembléia Geral, em regra de exclusiva competência, o poder de fazer as leis e de interpretá-las (art. 15, n. VIII).

Essa norma, positivada pelo constitucionalismo monárquico, guardava estrita fidelidade com os postulados rousseauianos de democracia, que atribulam ao Legislativo - enquanto fonte única de emanção das regras legais no âmbito do Estado - a autoridade, a prerrogativa e a legitimidade para a interpretação das leis.

Daí, a observação de JOSÉ ANTÔNIO PIMENTA BUENO, Marquês *de São Vicente* ("Direito Público Brasileiro e, Análise da Constituição do Império", p. 68/69, itens 83/85, 1958, Ministério da Justiça, Imprensa Nacional), "verbis":

"O assunto da interpretação das leis a muito valioso, é a questão fundamental que joga com importantes matérias do Direito Público, com a divisão e independência dos poderes, e que por isso mesmo demanda idéias bem assentadas e exatas. Julgamos pois conveniente examinar o que seja a interpretação

em geral, a quem competia interpretar a lei por via de autoridade, e quais sejam os efeitos dessa interpretação: o que seja a interpretação por via de doutrina, a quem ela pertença, e finalmente quais os abusos que se pretendem introduzir em nosso país sobre tão grave matéria.

A interpretação considerada em geral é a declaração, a explicação do sentido da lei, ou seja por via de autoridade, ou de doutrina judicial, ou doutrina comum, isto é, opinião dos sábios ou jurisconsultos.

Há pois duas, e só duas, espécies de interpretação, por via de autoridade ou por via de doutrina, e elas são tão distintas em sua importância, força e efeitos, que não podem jamais ser confundidas.

Interpretar a lei por via de autoridade ou via legislativa, por medida geral, abstrata ou autêntica, termos que são equivalentes, é determinar legítima e competentemente qual o verdadeiro sentido ou disposição que a lei encerra, e que deve ser observado sem mais dúvida ou hesitação, é em suma estabelecer o direito.

Esta interpretação pertence essencial e exclusivamente ao poder legislativo, não só pela determinação expressa e categórica do artigo constitucional que desenvolvemos e do Ato Ad., art. 25, como pela natureza de nosso governo, divisão e limites dos poderes políticos. sem dúvida que quando isso não fosse mais que expresse, ainda assim mesmo resultaria dos princípios constitucionais como uma consequência ou necessidade indeclinável.

Só o poder que faz a lei é o único competente para declarar por via de autoridade ou por disposição geral obrigatória



o pensamento, o preceito dela. Só ele e exclusivamente ele é quem tem o direito de interpretar o seu próprio ato, suas próprias vistas, sua vontade e seus fins. Nenhum outro poder tem o direito de interpretar por igual modo, já porque nenhuma lei lhe deu essa faculdade, já porque seria absurda a que lhe desse.

Primeiramente é visível que nenhum outro poder é o depositário real da vontade e inteligência do legislador. Pela necessidade de aplicar a lei deve o executor ou juiz, e por estudo pode o jurisconsulto formar sua opinião a respeito da inteligência dela mas querer que essa opinião seja infalível e obrigatória, que seja regra geral, seria dizer que possuía a faculdade de adivinhar qual a vontade e o pensamento do legislador que não podia errar, que era possuidor dessa mesma inteligência e vontade; e isso seria certamente irrisório.

Depois disso é também óbvio que o poder a quem fosse dada ou usurpasse uma tal faculdade predominaria desde logo sobre o legislador, inutilizaria ou alteraria como quisesse as atribuições deste ou disposições da lei, e seria o verdadeiro legislador. Basta refletir por um pouco para reconhecer esta verdade, e ver que interpretar a lei por disposição obrigatória, ou por via de autoridade, é não só fazer a lei, mas é ainda mais que isso, porque é predominar sobre ela."

É por essa razão que GILMAR FERREIRA MENDES ("Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos", p. 169/170, 1990, Saraiva), ao enfatizar essa especial competência do Poder Legislativo imperial, instituída sob forte influência do modelo revolucionário francês, acentuou que essa prerrogativa "Era a consagração do dogma da soberania do Parlamento".

Com a evolução do nosso constitucionalismo - e já sob a égide das instituições republicanas -, reconheceu-se também ao Poder Judiciário a magna potestade de interpretar a Constituição e as leis.

Disso constitui exemplo expressivo o modelo consagrado pela Carta republicana de 1891, que, sensível à experiência jurídica norte-americana e atenta à própria jurisprudência firmada pela Suprema Corte, daquele país (caso *Karbury vs. Madison*, 1803), deferiu ao Judiciário competência para declarar, até mesmo, a própria inconstitucionalidade das leis e atos do Poder Público (v. art. 59, §§ 1º e 2º).

RUY BARBOSA ("Comentários à Constituição Federal Brasileira", coligidos e ordenados por Homero Pires, vol. IV/144-146, 1933, Saraiva), ao acentuar o notável avanço jurídico-institucional que representou essa ampliação da competência jurisdicional do Poder Judiciário, assinalou, com fundamento no magistério de STORY, em face da própria natureza do regime republicano então instaurado, que "o poder de interpretar as leis envolve necessariamente a função de verificar se elas se conformam à Constituição, declarando-as vão e insubsistentes se a ofendem".

No plano da divisão funcional do poder - e do sistema de "checks ad balances" consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro - incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as.

Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detêm, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição

do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça - como atributo essencial da jurisdição que é - o caráter de definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do "final enforcin power" que assumem as manifestações do Poder Judiciário.

Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da divisão funcional do poder, cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional.

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes - e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação de poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos - à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.

Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituindo normas jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

Reconhecida, desse modo, a admissibilidade, em nosso sistema de direito positivo, das denominadas leis interpretativas, cabe indagar se se revela possível à medida provisória veicular interpretação autêntica de ato legislativo anteriormente editado.

Justifica-se a indagação em face do magistério doutrinário que exige, em se tratando de interpretação autêntica,



que esta provenha da mesma fonte de produção normativa de que se originou o ato estatal a ser interpretado.

No caso, a Lei n. 8.031, de 12/4/90, que instituiu o Programa Nacional de Desestatização, resultou de conversão legislativa da Medida Provisória n. 155, de 15/3/90, editada pelo Presidente da República.

O ato estatal ora impugnado - a Medida Provisória n. 299, de 1º/10/91 - emanou do Chefe do Poder Executivo da União com a explícita destinação, referida em sua própria ementa, de interpretar o art. 16 da Lei n. 8.031/90.

A configuração da interpretação autêntica impõe que o ato interpretativo emane da mesma fonte de produção normativa e ostente o mesmo grau de validade e de eficácia jurídica da regra de direito positivo interpretada.

A medida Provisória, embora caracterize uma declaração unilateral de vontade do Presidente da República, fundada na extraordinária competência normativa que lhe outorgou a Carta da República, constitui ato vocacionado a transformar-se em lei a denominada lei de conversão.

Essa destinação constitucional da medida provisória é- que lhe confere, desde o momento de sua edição, a mesma autoridade hierárquica que se reconhece à lei em sentido formal.

AS medidas provisórias configuram, no direito constitucional positivo brasileiro, uma categoria especial de atos normativos primários, emanados do Poder Executivo, que se revestem de força, eficácia e valor de lei. Espécies normativas primárias, não se confundem, no entanto, com a lei, embora,

transitoriamente, se achem investidas de igual autoridade no plano jurídico. A cláusula "com força de lei", inscrita no art. 62 da Carta Política, empresta às medidas provisórias o sentido de equivalência constitucional com as leis formais.

Disso decorre, a meu ver, que parece inexistir - ao menos nesta fase de mera delibação - obstáculo de índole jurídico-constitucional a que o Presidente da República elabore, presentes os pressupostos que lhe justificam a edição, medida provisória destinada a interpretar lei de conversão, sem que disso resulte ofensa qualquer ao princípio da separação de poderes, na medida em que também os atos interpretativos constituem declarações estatais integralmente sujeitas à exegese, ulterior, definitiva e insuprimível, dos órgãos do Poder Judiciário.

Traduz consenso doutrinário a exigência de que o ato interpretativo deve resultar da mesma fonte de produção normativa de que proveio a espécie jurídica Interpretada. Por isso, a advertência de CARLOS MAXIMILIANO ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", p. 87/88, itens n. 90/91, 9ª ed., 1979, Forense), no sentido de que só é

"... autêntica a interpretação quando emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance ela declara. Portanto, só uma Assembléia Constituinte fornece a exegese obrigatória do estatuto supremo; as Câmaras, a da lei em geral, e o Executivo, dos regulamentos, avisos, instruções e portarias (...). O ato interpretativo segue o mesmo rito processual exigido para o interpretado ..."

A dualidade das fontes de produção normativa de que resultam as medidas provisórias, emanadas do Presidente da República, e as leis de conversão, promulgadas pelo Congresso

Nacional, não desveste aqueles atos presidenciais, constitucionalmente providos de eficácia legal, de sua condição de hábeis instrumentos veiculadores de uma declaração interpretativa.

Isso, porque traduzem, medidas provisórias e leis de conversão, espécies jurídicas causalmente vinculadas entre si, atuando aquelas como elemento necessário de instauração do procedimento de formação destas. As medidas provisórias situam-se, desse modo, na gênese do processo de formação das leis de conversão.

Essa íntima associação entre as espécies normativas em causa permite afirmar que, dos efeitos gerados pela edição da medida provisória, um há que se prende a consequências de ordem ritual, eis que a publicação da medida provisória atua como verdadeira "*provocatio ad agendum*", estimulando o Congresso Nacional a instaurar o adequado procedimento de conversão legislativa, que tem, no projeto de lei de conversão, o seu *instrumento jurídico* de concretização. A lei de conversão pressupõe a existência da própria medida provisória, dado que existe, entre elas, um ineliminável nexos causal.

Por força da cláusula de apresentação, que deriva de norma constitucional explícita (art. 62), as medidas provisórias - como já referido - deverão ser submetidas à apreciação e exame integrais do Poder Legislativo.

Nesse procedimento, as medidas provisórias, ou são aprovadas e, neste caso, convertem-se em leis (as denominadas leis de conversão) ou, então, deixam de ser convertidas em lei, quer por decurso do prazo *constitucional de 30 dias* (hipótese de

decadência), quer por expressa deliberação parlamentar (hipótese de rejeição)".

O Ministro Sepúlveda Pertence, ao acompanhar o Ministro Celso de Mello, no julgamento acima registrado, afirmou:

"Senhor Presidente, das duas linhas de fundamentação do pedido, concordo em todos seus pontos substanciais com o magnífico voto do eminente Relator, em que a primeira delas, embora posta com habilidade, é de patente Improcedência.

Não há invasão da área constitucional do Poder Judiciário, com a edição de lei que se pretenda interpretativa.

Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova.

Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula - se isso é possível - a única interpretação admissível dessa lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque evidentemente, se é a única interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.

Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há de ser examinada".

Diante de tudo quanto foi exposto, entendemos que a denominada interpretação autêntica ou legislativa, que origina a lei interpretativa, não constitui um verdadeiro processo interpretativo da lei quando aplicada a um fato concreto.

Na verdade, a lei interpretativa busca a manifestação expressa da vontade do legislador, isto é, do próprio criador da lei interpretada. O que pretende a lei interpretativa é fazer prevalecer, de modo imperativo, a vontade de quem emitiu o comando normativo, passando a ditar como a norma deve ser aplicada, sem abrir espaço para, em tese, o Poder Judiciário visualizá-lo, em face de cada caso concreto, de modo diferente.

Não é verdade, porém, que a lei interpretativa impeça de o Poder Judiciário fazer prevalecer o seu entendimento. Além da lei que se pretende interpretar por outra norma continuar merecedora de análise pelo Poder Judiciário, a própria lei interpretativa sujeita-se, também, a ser interpretada.

O certo é que, em face da realidade presente, o Poder Judiciário, em “termos hábeis e inteligentes” deve emprestar a lei interpretada por uma outra lei e a esta própria uma “interpretação sistemática e fundada na lógica do razoável”, evitando, quando for necessário, “o absurdo jurídico” (Sálvio de Figueiredo Teixeira, ao relatar o Resp n. 13.416-0-RJ, em RSTJ n. 37, set. 92, pg. 428).

É necessário se atentar que a lei interpretativa pode, em determinadas circunstâncias, revelar, em sua essência, uma atitude provocadora do Poder Legislativo que, pretendendo impor as suas conveniências políticas ou sociais, afasta-se da valorização dos postulados democráticos, especialmente, do que estimula a separação dos Poderes.

A lei interpretativa em Direito Tributário pode ser palco receptáculo de inconformismo do Poder Executivo com entendimento manifestado pelo Poder Judiciário sobre determinada relação jurídica. Suficiente que o Poder Executivo, por laços políticos, por ter apoio majoritário na Casa Legislativa, consiga aprovação de Projeto de Lei visando modificar quadro jurisprudencial instaurado contra os seus objetivos.

3. O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR N. 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005, É, REALMENTE, LEI INTERPRETATIVA OU INOVA O ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO? HÁ EFEITOS DO ART. 3º NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O PRAZO PRESCRICIONAL QUE ENTENDE SER APLICÁVEL PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO?

A nossa manifestação, na quadra presente, busca definir se o art. 3º da LC n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, tem natureza de lei interpretativa ou se ela inova o ordenamento jurídico tributário.

Começamos com o exame do seu inteiro teor:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

A análise primeira consiste em se examinar a mensagem contida no art. 168, I, do CTN.

O referido dispositivo impõe a seguinte conduta:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II -”

As hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 165 são:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a

modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento:

III -”

Como registrado, os dispositivos mencionados tratam do pagamento indevido e do prazo para reivindicá-lo administrativamente ou em juízo.

O direito de pleitear a restituição de pagamento feito indevidamente a título de tributo, de conformidade com o que expressa claramente o art. 168,I, do CTN, prescreve no prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário.

A questão que se apresentou para solução no campo jurisprudencial era a concernente ao termo inicial do prazo de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, ou, em outras palavras, quando devia ser considerado extinto o crédito tributário.

Após muitos debates, o Superior Tribunal de Justiça assentou sobre a matéria que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação e esta não tendo ocorrido de modo expresse, “.....o direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação

tácita,.....(Resp 44.221-PR, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª. Turma, Decisão: 4.5.1994, RSTJ, 59/405, DJ de 23.5.1994, p. 12595).

Esse entendimento está suportado nas razões desenvolvidas pelo Min. Antônio de Pádua Ribeiro, relator, no voto que foi acolhido, de modo unânime, pela Turma Julgadora. Ressalte-se que, após algumas decisões em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça, na atualidade, pela sua 1ª. Seção, de modo unânime, segue essa orientação.

O voto do eminente relator, Resp 44.221, afirma:

".....

"Não se acha, também, caracterizada, na espécie, ofensa ao art. 168 do Código Tributário Nacional, não se afluando, seja decadência, seja prescrição. Diz o citado preceito:

'Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - Na hipótese do inciso III do art 165, data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado. a decisão judicial tenha reformado, anulado, revogado ou rescindindo decisão administrativa."

À vista do transcrito dispositivo, sustenta a União Federal que o termo inicial do prazo decadencial é a data da extinção do crédito tributário e não o momento previsto para sua devolução.

Nem lhe assiste razão, contudo. De fato, admitida a natureza de imposto da exação declarada inconstitucional que se denominou empréstimo compulsório, resulta em consubstanciar-se tributo sujeito a lançamento por homologação, pois a norma legal que o instituiu atribui



“ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (C.T.N., art. 150).

O crédito tributário se constitui pelo lançamento (C.T.N., art. 142), e se extingue pelo pagamento (C.T.N., 155, :) Todavia, em se tratando de lançamento por homologação, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento’ {C.T.N., art. 150, § 1º). Portanto, antes da homologação do lançamento, não se pode falar em crédito tributário no pagamento que o extingue, pois não se pode extinguir o que até então não existia.

Em casos tais, a homologação pode ser expressa, se a autoridade pratica ato nesse sentido, ou tácita, se expirado o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que o Fisco se tenha pronunciado (C.T.N., art. 153, §).

Na espécie, não houve qualquer ato da autoridade fiscal homologatória do lançamento, razão por que a decadência do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o decurso do prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados da homologação do lançamento, ou seja, em 1996, com relação aos fatos geradores mais remotos”.

Ressalte-se, de modo todo especial, o posicionamento assumido pela egrégia 1a. Seção, em repetidos julgados, de que em se tratando de lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados antes da homologação tácita do lançamento.

Os fundamentos das referidas decisões estão inseridas nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 43.502-0-RS, em que foi relator o eminente Ministro Cesar Asfor Rocha. .

Alberto Xavier, na sua obra "Do Lançamento – Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 1997, já citada, não aceita a posição supra referida. Os argumentos que apresenta, contrariando essa posição jurisprudencial, são os que vão abaixo citados, na íntegra:

"a) Prazo de decadência do direito ao Lançamento nos tributos de lançamento por homologação – O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, 'a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento'. Por outras palavras: 'o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos 5 (cinco) anos, contados a partir fato gerador'(Ac.1a. T. STJ, REsp. nº 58.918-5/RJ, relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU de 19.6.95, 18.646; Ac. 1ª. T., STJ, REsp. 63.529, relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 07.08.95, 23.023; Ac 1a. T., STJ, REsp. 69.308/SP, relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU de 4.3.96, 5363/4). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (132 Ac. 1ª. T., TRF 3a.R, Nº 94.03.059807-7/SP, DJU de 30.1.96, 3328/9.

Em face destes textos, assim raciocinou o Tribunal'(AC. 1a. T., STJ, Resp 58.918-5/RJ, cit)

'Examinado isoladamente (o art. 173 do CJN) o texto legal deixa duas interpretações.

‘Com efeito, a utilização do verbo poder; em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do em que seria lícito à Administração fazer o lançamento.

Por igual, o termo «poderia» permite dizer que o prazo somente começa depois que já não mais é lícita a prática do lançamento. A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, § 4º, do CTN, que trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato. Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. O parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo em duas situações:

- a) depois de expressamente homologado;
- b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador; sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições. Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois «do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980).OU seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência'.

Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que 'o lançamento se pode tornar definitivo' quando o artigo 150, § 4º Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da 'extinção do crédito' e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo 'depois de expressamente homologado', sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao 'pagamento' e não ao 'lançamento', que é privativo da autoridade administrativa (artigo 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à 'faculdade de rever o lançamento' quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' - com o prazo do artigo 150, § 4º que define o prazo em que o lançamento 'poderia ter sido praticado' como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. (Vejam as reações contra esta jurisprudência em

João Luiz Coelho Rocha, A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial, RDDT 11 (1996), 80 ss; Fátima Fernandes Rodrigues de Sousa, A decadência e lançamento por homologação, RT (CDTFP) 5 (1996), 46 ss.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150 § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ' cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame d autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. O artigo 150, § 4º pressupõe um pagamento prévio – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, ao contrário pressupõe não ter havido pagamento prévio – e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.(Veja-se neste sentido o Ac. un. 4º C 1º TAC SP – AC 421.928-5, de 23.10.90. No mesmo sentido, cfr. Aurélio Pitanga Seixas Filho, A contagem dos prazos para a constituição do crédito tributário para a sua cobrança, in Valdir de Oliveira Rocha (org), Problemas de Processo Judicial Tributário, São Paulo 1996, 73 ss.; Luciano Amaro, Direito Tributário brasileiro, cit., 382; Carlos Mário Velloso, Decadência e prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias, RDT 9/10 (1979), 184-5.)

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo reduz esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do



exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas 'da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento'.(Cfr. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, cit., 572).

E é também por razões ligadas à inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de 'dolo, fraude ou simulação', para implicitamente os sujeitar ao prazo mais longo do artigo 173.(Cfr. Misabel Derzi, in C. Valdemar do Nascimento (org), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro 1997, 404-405; Luciano Amaro, *Direito Tributário brasileiro*, cit., 383; Paulo Barros de Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo 1993, 287).

Também só razões ligadas ao maior grau de informação que existe nos casos de pagamento prévio do tributo é que explicam que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o prazo de homologação ser 'fixado em lei' em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o artigo 173 fixa imperativamente o prazo de 5 (cinco) anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei.

A lei a que se refere o artigo 150, § 4º só pode ter o alcance de reduzir o prazo de 5 (cinco) anos, baseado no reconhecimento da suficiência de menor período para o exercício do poder de controle, mas nunca o de excedê-lo, funcionando assim os cinco anos como limite máximo do prazo decadencial. A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar. (Consideramos , por isso, ilegais, por violação de lei

complementar, o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2049, de 1.8.83 e o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2052, de 3.8.83 que, respectivamente, em matéria de Finsocial e de Pis/Pasep, impõem a conservação de documentos pelo prazo de 10 (dez) anos, a partir da data fixada para o recolhimento, sujeitando o contribuinte a arbitramento, em caso de não cumprimento dessa obrigação. (Cfs. sobre o tema – embora com posição divergente – Valdir de Oliveira Rocha, in Normas gerais em matéria de legislação tributária: prescrição e decadência, in Repertório IOB de Jurisprudência (novembro de 1994), caderno 1, 449 ss.).

Tem toda a razão Luciano AMARO quando põe às claras o vício lógico das premissas da tese em causa ao salientar a evidência de que ‘o exercício em que o lançamento poderia ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar e não o ano em que termina essa possibilidade’.(Cfr. Direito Tributário, cit., 385).

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que considera-se definitivamente extinto o crédito no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua ressurreição no segundo.

Bem melhor interpreta a lei o Tribunal Federal de Recursos, na sua Súmula 219, ao subordinar ao pressuposto de ‘não haver antecipações do pagamento’ a aplicação do prazo de cinco anos em função do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.”

Não obstante a contundente crítica da doutrina acima citada, o Superior Tribunal de Justiça, após algumas divergências, estabilizou a sua jurisprudência como mostrado nos acórdãos acima referidos.

Resta investigar os efeitos produzidos nessa jurisprudência assentada pelo Superior Tribunal de Justiça, há mais de dez anos, pelo art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005.

É interpretativa a norma do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 2005?

Se a sua natureza for de lei interpretativa, evidentemente, aplica-se o disposto no art. 106, I, do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II -”

Se ela tiver inovado o ordenamento jurídico tributário será considerada como lei nova, portanto, sem possibilidade de ser aplicada retroativamente aos atos ou fatos pretéritos.

Dispõe o art. 3º da LC n. 118, de 2005, que, para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que o § 1º do art. 150 do próprio CTN.

O § 1º do art. 150 do CTN determina:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar

o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º

§ 3º

§ 4º".

O inciso I do art. 168 do CTN, de forma explícita, fixa que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

As hipóteses dos incisos I e II do art. 165 do CTN são:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro da identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III -".

Evidenciado o quadro acima, temos que a extinção do crédito tributário, conforme disciplina o art. 156, I, do CTN, ocorre com o seu pagamento.

O art. 3º da LC n. 118, de 2005, na pretensão de interpretar o inciso I do art. 168 do CTN, afirma que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trato o § 1º do artigo 150” do CTN.

Ora, como examinado, a regra existente é a de que, em se tratando de lançamento por homologação, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, I, CTN).

As modalidades de extinção do crédito tributário são as previstas no art. 156 do CTN (pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição e decadência, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º; consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164; a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei; confusão; impossibilidade do cumprimento da prestação e antecipação do pagamento sem a ocorrência do fato gerador).

Em face do art. 3º da LC n. 118, de 2005, tem-se que o legislador, implicitamente, determina, em caso de pagamento antecipado no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, que a extinção do crédito tributário é definitiva, isto é, não está mais sujeita a condição

resolutória da ulterior homologação do lançamento, conforme dispõe o art. 150, I, CTN.

Não obstante possa parecer extravagante essa conclusão, é o que, em exame não aprofundado e sem qualquer compromisso com a tese em julgamentos que sejam submetidos ao Superior Tribunal de Justiça, nos parece refletir a dicção do mencionado art. 3º da LC n. 118, de 2005.

Se assim entender a jurisprudência, temos lei nova, sem qualquer intenção interpretativa, portanto, sem qualquer condição de ser aplicada de modo retroativo aos atos e fatos pretéritos.

Na verdade, o que busca o art. 3º da LC n. 118, de 2005, é modificar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

Em uma reflexão condicionada aos princípios éticos e de segurança jurídica que devem informar o relacionamento do Fisco com o contribuinte, não nos parece tenha o referido dispositivo homenageado esses valores.

Em um regime democrático, em se tratando, especialmente, da relação entre Fisco e contribuinte, não é salutar tentar mudar o entendimento jurisprudencial de uma Corte Superior sobre determinado vínculo tributário, unicamente, porque as normas tributárias estão sendo, quando aplicadas, interpretadas em desfavor da pretensão do Fisco. No mínimo, essa pretensão de alterar a interpretação da Corte Superior deve ser submetida a amplo debate dos vários estamentos sociais, econômicos, financeiros e jurídicos para que a Nação opina sobre a conveniência ou não da mudança. Aproveitar-se o Executivo de uma maioria Legislativa no Congresso e, sem a transparência necessária, pretender modificar o entendimento jurisprudencial assentado há mais de dez anos, acarreta, ao nosso pensar, uma falta de consideração ao contribuinte.